

## Naar een autonome fiscale KMO-definitie ?

### De kleine vennootschap als KMO in fiscalibus : stand van zaken en toekomstperspectieven

Christophe De Backere<sup>(\*)</sup>

#### Inleiding

**1. Opwaardering van het fiscaal statuut van de KMO.** Toen de vennootschapsbelasting in 2002 op grondige wijze werd hervormd<sup>(1)</sup>, was de opwaardering van het fiscaal statuut van KMO's één van de hoofdbekommernissen van de wetgever<sup>(2)</sup>. Deze bekommernis heeft zich niet alleen ten tijde van de hervorming van de vennootschapsbelasting vertaald in de invoering van een aantal specifieke fiscale gunstmaatregelen voor KMO's, ook daarna heeft de wetgever nog verschillende uitzonderingsbepalingen ingevoerd in het WIB<sup>(3)</sup>. Inmiddels bestaat er dan ook een uiteenlopende waaier van fiscale gunstmaatregelen, waaronder een verhoogde aftrek voor bepaalde beveiligingskosten (art. 185<sup>quater</sup> WIB), een belastingvrije investeringsreserve (art. 194<sup>quater</sup> WIB), soepelere afschrijvingsmogelijkheden (art. 196, § 2 WIB, *a contrario*), een verhoog-

de investeringsaftrek (art. 201, lid 2 WIB), soepelere voorwaarden om van de aftrek voor octrooi-inkomsten te kunnen genieten (art. 205/2, § 1, lid 2 WIB), een hogere aftrek voor risicokapitaal (art. 205<sup>quater</sup>, § 6 WIB), een mogelijke vrijstelling van de meerwaardebelasting op aandelen (art. 217, 3° WIB, *a contrario*), een vrijstelling van de belastingvermeerdering wegens een gebrek aan voorafbetalingen gedurende de eerste drie boekjaren na oprichting (art. 218, § 2 WIB) en een vrijstelling van de *fairness tax* (art. 219<sup>ter</sup>, § 7 WIB)<sup>(4)</sup>.

#### **2. Nood aan een goede (fiscale) KMO-definitie.**

Opdat deze fiscale gunstmaatregelen specifiek aan KMO's zouden toekomen, is er uiteraard behoefte aan een goede KMO-definitie die hun toepassingsgebied afbakt. Hoewel in de memorie van toelichting bij de Wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting vaak gebruik wordt gemaakt van het begrip 'KMO', bestaat er in het fiscaal recht geen

\* Assistent Jan Ronse Instituut voor Vennootschaps- en Financieel Recht en Instituut voor Fiscaal Recht (KU Leuven). De stof is bijgehouden tot 21 oktober 2014. Alle uitgedrukte meningen zijn van de auteur persoonlijk.

1. Wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002 (tweede ed.), 58.817 (hierna "**Wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting**").
2. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50K1918/001, 6 (verwijzing naar het regeerakkoord en de federale beleidsverklaring) en 8-9.
3. De fiscale KMO-maatregelen kunnen worden ondergebracht in vier categorieën van maatregelen, namelijk maatregelen die (i) investeringen aanmoedigen, (ii) administratieve lasten verminderen, (iii) autofinanciering stimuleren en (iv) fiscale belemmeringen bij de overdracht van ondernemingen wegnemen (B. PEETERS en A. VAN DE VIJVER, "Fiscaliteit voor KMO's : een lappendeken" in K. RENIERS en M. VANMEENEN (eds.), *Regelgeving op maat van KMO's*, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, 2013, (119) 134, nr. 16).
4. WIB 1992, aanslagjaar 2015. Zie ook D. DESCHRIJVER en W. VERHOEYE, "Kroniek : fiscaal recht voor vennootschappen 2013", *TRV* 2014, (474) 486-487, nr. 20.

uniforme KMO-definitie<sup>5)</sup>. De fiscale wetgever heeft er daarentegen voor gekozen om het toepassingsgebied van de relevante bepalingen af te bakenen door in die bepalingen zelf (door middel van verwijzing naar een andere bepaling) de voorwaarden op te nemen op grond waarvan wordt vastgesteld of een vennootschap zich binnen haar toepassingsgebied bevindt. Dit heeft (voornamelijk in het verleden) aanleiding gegeven tot het naast elkaar bestaan van verschillende KMO-definities.

**3. Opzet.** In deze bijdrage wordt eerst een overzicht gegeven van in het verleden gehanteerde definities (die mogelijk nog relevant zijn voor hangende geschillen), alvorens de huidige stand van zaken wordt opgemaakt. Gelet op de ruime waaier van bepalingen waarin gunstmaatregelen worden toegekend aan KMO's, beperken we ons in deze bijdrage in hoofdzaak tot de belastingvrije investeringsreserve (art. 194*quater* WIB), de soepelere afschrijvingsmogelijkheden (art. 196, § 2 WIB) en de vrijstelling van belastingvermeerdering wegens een gebrek aan voorafbetalingen gedurende de eerste drie boekjaren na oprichting (art. 218, § 2 WIB). Deze drie bepalingen werden ingevoerd door de Wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting en zijn inmiddels (meermaals) gewijzigd in het licht van onderstaande discussie. In dat opzicht zijn deze bepalingen dan ook uitermate geschikt als illustratie van de moeilijke zoektocht van de wetgever naar een niet-discriminatoire en in overeenstemming met zijn wil geïnterpreteerde fiscale KMO-definitie. De bijdrage wordt besloten met enkele aandachtspunten betreffende de huidige fiscale KMO-definitie, gelet op nakende wetswijzigingen ingevolge de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn.

## I. De KMO als vennootschap die het verlaagd progressief tarief van de vennootschapsbelasting geniet

**4. De fiscale KMO als vennootschap die valt binnen het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB.** Artikel 194*quater*, artikel 196, § 2 en artikel 218, § 2 WIB werden in 2002 ingevoerd als een fiscale gunstmaatregel die specifiek was bestemd voor KMO's<sup>6)</sup>. De wetgever heeft toen bepaald dat “*vennootschappen waarvoor het tarief van de belasting wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid [WIB]*” konden genieten van de gunstmaatregelen ingevoerd door artikel 194*quater* en artikel 196, § 2 WIB en dat er ingevolge artikel 218, lid 2 WIB geen belastingvermeerdering werd toegepast “*op de overeenkomstig artikel 215, tweede lid [WIB] berekende belasting*”, die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting van de vennootschap. Hierdoor werd een KMO voor de toepassing van deze maatregelen fiscaal gedefinieerd als een vennootschap die binnen het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB valt.

### 5. Toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB.

In artikel 215, lid 1 WIB wordt bepaald dat het tarief van de vennootschapsbelasting 33 procent bedraagt. Ingevolge artikel 215, lid 2 WIB geldt voor vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen maximaal 322.500 EUR bedraagt echter een verlaagd progressief belastingtarief<sup>7)</sup>. De mogelijkheid om te worden belast aan het verlaagd progressief tarief geldt evenwel niet voor alle vennootschappen: bepaalde vennootschappen worden door artikel 215, lid 3 WIB uitdrukkelijk uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB.

5. Merk op dat er ook in het vennootschapsrecht geen ‘KMO’-definitie bestaat, aangezien in artikel 15 W.Venn. wordt gesproken over de ‘kleine vennootschap’. Indien er wel een vennootschapsrechtelijke definitie voorhanden was, had deze definitie bij stilzwijgen van het fiscaal recht doorgewerkt *in fiscalibus*. Het fiscaal recht volgt namelijk (de terminologie van) het gemeen recht (i.c. het vennootschapsrecht), tenzij het fiscaal recht hiervan (expliciet, dan wel impliciet) afwijkt (zie Cass. 9 juli 1931, *Pas.* 1931, I, 218; Cass. 7 juni 1934, *Pas.* 1934, I, (310) 312; RvS 21 december 1983, *JFF* 1984, nr. 84/117; S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 60-61, nrs. 39-40; P. VAN OMMESLAGHE, “Droit commun et droit fiscal”, *JDF* 1989, (5) 5, nr. 1).

Op Europees niveau zijn verschillende KMO-definities voorhanden, vgl. bijvoorbeeld de criteria in Richtlijn 2013/34/EU van het Europees Parlement en van de Raad van 26 juni 2013 betreffende de jaarlijkse financiële overzichten, geconsolideerde financiële overzichten en aanverwante verslagen van bepaalde ondernemingsvormen, tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, *Pb.L.* 29 juni 2013, afl. 182, 19 (hierna: de “**Jaarrekeningrichtlijn**”) met die van de Aanbeveling van de Commissie van 6 mei 2003 betreffende de definitie van kleine, middelgrote en micro-ondernemingen, *Pb.L.* 20 mei 2003, afl. 124, 36 (hierna: de “**Aanbeveling van de Commissie**”) en Richtlijn 2003/71/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende het prospectus dat gepubliceerd moet worden wanneer effecten aan het publiek worden aangeboden of tot de handel worden toegelaten en tot wijziging van Richtlijn 2001/34/EG, *Pb.L.* 31 december 2003, afl. 345, 64 (hierna: de “**Prospectusrichtlijn**”). Voor een gedetailleerde bespreking: *infra* nr. 19.

6. Art. 6, 7 en 14 Wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting.

7. Dit verlaagd progressief tarief bedraagt 24,25 % voor de inkomensschijf van 0 tot 25.000 EUR, 31 % voor de inkomensschijf van 25.000 tot 90.000 EUR en 34,5 % voor de inkomensschijf van 90.000 EUR tot 322.500 EUR, waardoor een vennootschap met een belastbaar inkomen van 322.499,99 EUR, eveneens wordt belast aan een tarief van 33 %. De percentages van art. 215, lid 1 en lid 2 WIB dienen nog te worden verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage van 3 opcentiemen (art. 463*bis*, § 1 WIB).

Aangezien het moet gaan om een vennootschap waarvoor het belastingtarief wordt bepaald *c.q.* de belasting wordt berekend overeenkomstig artikel 215, lid 2 WIB, kunnen enkel vennootschappen die maximaal 322.500 EUR belastbare winst behalen en die niet door artikel 215, lid 3 WIB worden uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB profiteren van bovenstaande KMO-maatregelen<sup>8)</sup>. De keuze om te verwijzen naar (het toepassingsgebied van) deze bepaling was niet verrassend, aangezien de wetgever het verminderd belastingtarief specifiek voor KMO's had ingevoerd en dus van mening was dat vennootschappen die dit tarief genieten KMO's zijn<sup>9)</sup>.

**6. Onderscheid op grond van het maximaal belastbaar inkomen.** De voorwaarde dat het belastbaar inkomen van een vennootschap niet meer dan 322.500 EUR mocht bedragen om fiscaal als KMO te kwalificeren, kwam reeds bij de totstandkoming van de Wet tot hervorming van de vennootschapsbelasting onder vuur te liggen. De Afdeling Wetgeving van de Raad van State merkte in haar advies namelijk expliciet en zonder enig voorbehoud op dat *“[h]et [...] evenwel evident [is] dat het absolute bedrag van de belastbare winst in de loop van een welbepaald boekjaar niets van doen heeft met de vraag of het om een KMO gaat [...]. Indien de doelgroep van de gunstmaatregelen de KMO is, behoort men zich niet te baseren op de belastbare winst van een boekjaar maar op andere criteria, die zouden kunnen steunen op de definitie van de kleine vennootschappen die blijkt uit artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen”*<sup>10)</sup>.

Dit advies van de Raad van State was koren op de molen van ondernemingen die zichzelf als KMO (in economische zin) beschouwden, maar die, gelet op het gehanteerde criterium van de belastbare winst, niet in aanmerking kwamen voor de gunstmaatregelen

die nochtans specifiek voor KMO's waren ingevoerd. Er werd dan ook vrij snel een vernietigingsberoep ingesteld tegen artikel 196, § 2 WIB, één van de bepalingen die (door middel van verwijzing naar artikel 215, lid 2 WIB) de hoogte van de belastbare winst als onderscheidingscriterium hanteerde. Op 31 maart 2004 oordeelde het Arbitragehof (in navolging van en met expliciete verwijzing naar het advies van de Raad van State) dat het absolute bedrag van de belastbare winst geen pertinent criterium is om te bepalen of een vennootschap als KMO kwalificeert, aangezien er KMO's zijn die een hogere belastbare winst dan 322.500 EUR verwezenlijken, zonder dat zij de kenmerken van een KMO verliezen<sup>11)</sup>. Bepaalde KMO's konden hierdoor niet de gunstmaatregel genieten die de wetgever nochtans specifiek voor hen had ingevoerd, hoewel zij zich in een soortgelijke situatie bevonden als KMO's die de maatregel wel konden genieten. Dit onderscheidingscriterium werd dan ook strijdig bevonden met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>12)</sup>.

Hoewel het vernietigingsverzoek enkel werd ingesteld tegen artikel 196, § 2 WIB, had het Arbitragehof (in navolging van de Raad van State) zonder enig voorbehoud gesteld dat de belastbare winst van een vennootschap geen pertinent onderscheidingscriterium is om een vennootschap als KMO te kwalificeren. Hieruit heeft de rechtsleer (terecht) afgeleid dat dit criterium onhoudbaar was geworden en een nieuwe definitie moest worden gezocht, aangezien ook de toekenning van de andere gunstmaatregelen op grond van voormeld criterium de toets met het gelijkheidsbeginsel niet zou doorstaan<sup>13)</sup>. Hoewel de Afdeling Wetgeving van de Raad van State dit ook had opgeworpen in haar advies bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 WIB<sup>14)</sup>, heeft de wetgever tot 2009 gewacht om de verwijzingen in artikel 194<sup>quater</sup> en artikel 218, § 2 WIB aan te passen (*infra* voetnoot 26). Zoals verwacht, heeft het Grond-

8. Arbitragehof 31 maart 2004, nr. 59/2004, BS 3 mei 2004, 36.572 (uittreksel), AA 2004, 679, FJF 2004/153, NJW 2004, 694, TFR 2004, 624 en [www.const-court.be](http://www.const-court.be), overweging B.5, *in fine*: “Ten slotte kunnen sommige K.M.O.'s, hoewel zij een belastbare winst hebben die minder bedraagt dan dat grensbedrag, het verlaagde tarief niet genieten omdat zij niet voldoen aan de andere voorwaarden van artikel 215 van het W.I.B. 1992”.

9. Verslag namens de Commissie voor de Financiën, *Parl.St.* Kamer 1972-73, nr. 521/7, 48 *et seq.*; memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50K1918/001, 8 (“Het nieuwe barema voor de KMO's zal er bijgevolg als volgt uitzien: 1° van 0 tot 25 000 EUR: 24,25 pct.; 2° van 25 000 EUR tot 90 000 EUR: 31 pct.; 3° van 90 000 EUR tot 322 500 EUR: 34,5 pct.”) en 34 (“De doelgroep van deze maatregel zijn de KMO-vennootschappen. Onder KMO-vennootschap wordt verstaan de vennootschappen waarvoor de belasting wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 215, tweede lid [WIB]”).

10. Adv. RvS 33.322/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50K1918/001, 110-111.

11. Arbitragehof 31 maart 2004, nr. 59/2004, BS 3 mei 2004, 36.572 (uittreksel), AA 2004, 679, FJF 2004/153, NJW 2004, 694, TFR 2004, 624 en [www.const-court.be](http://www.const-court.be), overwegingen B.5-B.7.

12. *Ibid.*

13. R. MESSIAEN, “To be or not to be. Het Arbitragehof als dramaturg van het K.M.O.-toneel”, *AFT* 2004, afl. 12, (3) 9-10. In dezelfde zin, na een tweede arrest van het Arbitragehof: C. CHEVALIER, “Een uniforme KMO-definitie in de vennootschapsbelasting in zicht?” (noot onder Arbitragehof 8 november 2006), *TFR* 2007, (426) 427-428.

14. Adv. RvS 37.054/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 12-13.

wettelijk Hof later ook voor deze artikelen de verwijzing naar artikel 215, lid 2 WIB onverenigbaar met het gelijkheidsbeginsel verklaard<sup>(15)</sup>.

**7. Uitsluiting van vennootschappen gevisieerd door artikel 215, lid 3 WIB.** Naast het belastbaar inkomen van de vennootschap, moest ook artikel 215, lid 3 WIB mee in aanmerking worden genomen, aangezien hierin bepaalde vennootschappen worden uitgesloten van het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB (*supra* nr. 5).

Over het mogelijk discriminatoir karakter van deze uitsluiting is minder rechtspraak voorhanden dan over het hanteren van de belastbare winst als onderscheidingscriterium. Het Grondwettelijk Hof heeft zich evenwel in enkele arresten uitgesproken over de verenigbaarheid met het gelijkheidsbeginsel van de criteria van artikel 215, lid 3 WIB. Volgens het Hof was de uitsluiting van bepaalde vennootschappen op grond van artikel 215, lid 3, 3° en 4° WIB<sup>(16)</sup> strijdig met het gelijkheidsbeginsel, aangezien de toepassing van deze criteria tot gevolg had dat bepaalde KMO's niet de gunstmaatregelen konden genieten, hoewel zij zich in een soortgelijke situatie bevonden als KMO's die deze wel konden genieten<sup>(17)</sup>. Deze arresten zijn o.i. niet verrassend, aangezien de wetgever met de invoering van deze uitsluitingsbepalingen een specifiek fiscaal doel heeft willen nastreven en niet de bedoeling heeft gehad om het begrip 'KMO' fiscaal te definiëren<sup>(18)</sup>.

De voorwaarde die is neergelegd in artikel 215, lid 3, 2° WIB lijkt hierop evenwel een uitzondering te zijn, aangezien het Grondwettelijk Hof heeft geoordeeld dat de uitsluiting van vennootschappen waarvan minstens de helft van de kapitaalvertegenwoordigende aandelen in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen, wel op een relevant criterium berust. Deze vennootschappen zijn dochter- of zusterondernemingen van andere vennootschappen, waardoor de wetgever volgens het Hof mocht oordelen dat zij (in het licht van het doel van de gunstmaatregel - *in casu* het inmiddels opgeheven belastingkrediet van art. 289bis WIB) geen KMO uitmaken<sup>(19)</sup>. Merk op dat achter deze voorwaarde in essentie dezelfde rationale verscholen ligt, als achter de verplichting die is neergelegd in artikel 15, § 5 W.Venn., namelijk de uitsluiting van ondernemingsgroepen waarvan de economische macht die van een KMO overschrijdt (*infra* nr. 10).

**8. Besluit : discriminatoire definitie.** Gelet op bovenstaande rechtspraak was het niet houdbaar om de KMO fiscaal te definiëren als de vennootschap die binnen het toepassingsgebied van artikel 215, lid 2 WIB valt. De wetgever moest dan ook op zoek naar een pertinent (niet-discriminatoir) onderscheidingscriterium om het toepassingsgebied van de fiscale KMO-maatregelen af te bakenen en heeft (in lijn met het advies van de Raad van State) hiervoor zijn toevlucht gezocht tot artikel 15 W.Venn.<sup>(20)</sup>.

- 
15. Art. 194quater WIB : GwH 19 december 2007 (prejudiciële vraag), nr. 163/2007, *BS* 12 februari 2008, 9.247 (uittreksel), *NJW* 2008, 355, noot S. DE RAEDT en [www.const-court.be](http://www.const-court.be).  
Art. 218, lid 2 WIB : GwH 13 oktober 2011 (prejudiciële vraag), nr. 154/2011, [www.const-court.be](http://www.const-court.be).  
Het Arbitragehof heeft dit overigens ook gedaan voor art. 289bis WIB (het inmiddels opgeheven belastingkrediet) : Arbitragehof 8 november 2006 (prejudiciële vraag), nr. 162/2006, *BS* 22 januari 2007 (uittreksel), 2.648, *AA* 2006, 2041, *FJF* 2009/14, *TFR* 2007, 421, noot C. CHEVALIER en [www.const-court.be](http://www.const-court.be).
16. Art. 215, lid 3, 3° WIB sluit vennootschappen waarvan de dividenduitkering hoger is dan 13 % van het gestort kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk uit van de mogelijkheid om te worden belast aan het verlaagd progressief tarief.  
Art. 215, lid 3, 4° WIB voorziet in een uitsluiting van vennootschappen die niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die minstens gelijk is aan het belastbaar inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 36.000 EUR.
17. GwH 28 oktober 2010 (prejudiciële vraag), nr. 122/2010, *BS* 23 december 2010, 81.714 (uittreksel) en [www.const-court.be](http://www.const-court.be), overwegingen B.6-B.10 (m.b.t. art. 194quater WIB); GwH 1 maart 2012 (prejudiciële vraag), nr. 25/2012, *BS* 17 augustus 2012, 48.700 (uittreksel) en [www.const-court.be](http://www.const-court.be), overwegingen B.7-B.9 (m.b.t. art. 289bis WIB).
18. Met art. 215, lid 3, 3° WIB wordt beoogd pogingen tot belastingontwijking te voorkomen die onder vennootschapsvorm geëxploiteerde familiale ondernemingen kunnen ondernemen door een gedeelte van de normale bezoldigingen van de exploitanten om te zetten in dividenden (memorie van toelichting bij het Wetsontwerp houdende fiscale en begrotingsbepalingen, *Parl.St.* Kamer 1983-84, nr. 758/1, 4). Met art. 215, lid 3, 4° WIB heeft de wetgever de fiscale aansporing tot het oprichten van vennootschappen of het omvormen van eenmanszaken in vennootschappen willen afzwakken, door te eisen dat vennootschappen hun bedrijfsleiders een voldoende hoge bezoldiging toekennen (memorie van toelichting bij het Wetsontwerp houdende fiscale, financiële en diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 1992-93, nr. 717/1, 4-5).  
Merk op dat de wetgever bij de wijziging van artikel 196, § 2 WIB (ingevolge de gedeeltelijke vernietiging hiervan door het Arbitragehof) expliciet heeft aangegeven dat artikel 215, lid 3 WIB als doel heeft de criteria vast te leggen waaraan vennootschappen moeten voldoen om het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting te kunnen genieten, en niet beoogt een (fiscale) definitie te geven van een KMO (memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-2004, 51K1197/001, 6). Hoewel het dus blijkbaar de bedoeling is geweest van de wetgever om uitsluitend de hoogte van het belastbaar inkomen als onderscheidingscriterium in te voeren, volgt uit de (in dat opzicht ongelukkig) geformuleerde verwijzing dat ook artikel 215, lid 3 WIB van belang was om een vennootschap fiscaal als KMO te kwalificeren.
19. GwH 22 december 2010, nr. 156/2010, [www.const-court.be](http://www.const-court.be), overwegingen B.6.1-B.6.3.
20. Adv. RvS 33.322/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 50K1918/001, 110-111.

In dit opzicht kan overigens de vraag worden gesteld in hoeverre het nog verantwoordbaar is dat het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting uitsluitend van toepassing is op vennootschappen waarvan het belastbaar inkomen niet meer dan 322.500 EUR bedraagt, nu ook deze maatregel specifiek werd ingevoerd voor KMO's<sup>(21)</sup>. Het Grondwettelijk Hof heeft zich hierover (voor zover ons bekend) nog nooit uitgesproken.

## II. De KMO als vennootschap die op grond van artikel 15, § 1 W.Venn. als kleine vennootschap wordt aangemerkt

**9. De fiscale KMO als kleine vennootschap overeenkomstig artikel 15, § 1 W.Venn.** In 1975 werd in uitvoering van artikel 11-12 van de Vierde Richtlijn<sup>(22)</sup> de categorie van de 'kleine vennootschap' ingevoerd in het Belgisch recht, waardoor de indeling in kleine en (*a contrario*) grote vennootschappen<sup>(23)</sup> historisch op een jaarrekeningrechtelijke grondslag berust<sup>(24)</sup>. De kwalificatie als kleine vennootschap in de zin van artikel 15 W.Venn. heeft in de eerste plaats dan ook gevolgen op jaarrekeningrechtelijk vlak, aangezien (niet-genoteerde) kleine vennootschappen hun jaarrekening kunnen opmaken volgens een verkort schema (art. 93 W.Venn.), zij geen jaarverslag moeten opstellen (art. 94 W.Venn.) en zij niet commissarisplichtig zijn (art. 141, 2° W.Venn.)<sup>(25)</sup>. De tijd dat de impact van de

kwalificatie als 'kleine vennootschap' beperkt bleef tot het vennootschapsrecht, ligt echter sedert enkele jaren achter ons. Nadat het Arbitragehof de verwijzing naar artikel 215, lid 2 WIB strijdig had bevonden met het gelijkheidsbeginsel, zocht de wetgever zijn toevlucht tot een verwijzing naar de criteria van de 'kleine vennootschap', neergelegd in artikel 15, § 1 W.Venn.<sup>(26)</sup>.

In artikel 15 W.Venn. worden kwantitatieve criteria neergelegd, op grond waarvan wordt bepaald of een vennootschap (jaarrekeningrechtelijk) een kleine vennootschap uitmaakt. Deze criteria hebben betrekking op het jaargemiddelde van het personeelsbestand (50), de jaaromzet (7.300.000 EUR, exclusief BTW) en het balanstotaal (3.650.000 EUR) en worden regelmatig aangepast<sup>(27)</sup>. De vennootschap mag voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de drempelwaarden van deze criteria overschrijden, opdat de vennootschap als kleine vennootschap zou kwalificeren. Indien de vennootschap gemiddeld meer dan 100 personeelsleden tewerkstelt, kan zij echter nooit een kleine vennootschap uitmaken<sup>(28)</sup>.

**10. Quid met de andere paragrafen van artikel 15 W.Venn. ?** Aangezien in artikel 196, § 2 WIB (en andere bepalingen uit het WIB die werden ingevoerd na het arrest van het Arbitragehof dd. 31 maart 2004<sup>(29)</sup>) uitsluitend werd verwezen naar de eerste paragraaf van artikel 15 W.Venn., was ook deze definitie geen succesverhaal. Doordat KMO's fiscaal

21. In dezelfde zin : B. PEETERS en A. VAN DE VIJVER, "Fiscaliteit voor KMO's : een lappendeken" in K. RENIERS en M. VANMEENEN (eds.), *Regelgeving op maat van KMO's*, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, (119) 148, nr. 42.
22. Vierde Richtlijn 78/660/EEG van de Raad van 25 juli 1978 op de grondslag van artikel 54, lid 3, sub g), van het Verdrag betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, *Pb.L.* 14 augustus 1978, afl. 222, 11. De Vierde Richtlijn werd inmiddels ingetrokken en vervangen door de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn.
23. In het Belgisch vennootschapsrecht wordt, wat de grootte van vennootschappen en groepen betreft, uitsluitend over 'kleine vennootschappen' en 'kleine groepen' gesproken (art. 15-16 W.Venn.). *A contrario* zijn alle andere vennootschappen en groepen hierdoor 'grote' vennootschappen en groepen (in dezelfde zin : K. GEENS en M. WYCKAERT m.m.v. C. CLOTTENS, S. DE DIER en F. PARREIN, *Verenigingen en vennootschappen. Deel II. De vennootschap. A. Algemeen Deel in Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2011, 297, nr. 162). Ingevolge art. 3 Jaarrekeningrichtlijn is het mogelijk nog andere categorieën van vennootschappen en groepen in te voeren. De Belgische wetgever heeft hier (vooralsnog) geen gebruik van gemaakt.
24. F. HELLEMANS, "Groot wordt men niet in één jaar. En klein ook niet", *TRV* 2013, 537-538.
25. *Ibid.*; K. GEENS en M. WYCKAERT m.m.v. C. CLOTTENS, S. DE DIER en F. PARREIN, *Verenigingen en vennootschappen. Deel II. De vennootschap. A. Algemeen Deel in Beginselen van Belgisch Privaatrecht*, Mechelen, Kluwer, 2011, 295-296, nr. 162; K. RENIERS, "Dient het vennootschapsrecht de kleine en middelgrote onderneming ?" in K. RENIERS en M. VANMEENEN (eds.), *Regelgeving op maat van KMO's*, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, (55) 66-68.
26. R. MESSIAEN, "To be or not to be. Het Arbitragehof als dramaturg van het K.M.O.-toneel", *AFT* 2004, afl. 12, (3) 14. Merk op dat de Afdeling Wetgeving van de Raad van State reeds had geadviseerd te *steunen* op de criteria van artikel 15 W.Venn. (*supra* nr. 6), wat volgens haar echter niet betekende dat de wetgever deze criteria zonder meer had moeten overnemen (Adv. RvS 37.054/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 12).  
Art. 196, § 2 WIB werd gewijzigd door art. 2 Wet van 31 juli 2004 tot wijziging van de artikelen 196, § 2, en 216, 2°, b), van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (*BS* 23 augustus 2004, 62.582).  
Art. 194quater, § 1 WIB en art. 218, § 2 WIB werden pas gewijzigd door art. 45 en 49 Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen (*BS* 31 december 2009, 82.816). Voor deze bepalingen werd de verwijzing naar art. 215, lid 2 WIB meteen vervangen door een verwijzing naar het gehele art. 15 W.Venn., waardoor zij voor de bespreking van de verwijzing naar art. 15, § 1 W.Venn. buiten beschouwing blijven, nu onderstaande discussie voor deze twee bepalingen nooit aan de orde is geweest.
27. Drempelwaarden *anno* 2014.
28. Zie CBN-Advies 2010/5 van 19 mei 2010, "Berekening criteria artikel 15 W.Venn.", [www.cnc-cbn.be](http://www.cnc-cbn.be). Hierin wordt uiteengezet hoe de criteria van art. 15 W.Venn. moeten worden berekend, wat voornamelijk van belang is voor het relevante ijkpunt, de invulling van het begrip 'omzet', de berekening van het gemiddelde aantal werknemers, de interpretatie van de zinsnede "voor het laatst en voorlaatst afgesloten boekjaar" en bij verlengde of verkorte boekjaren.
29. Bv. art. 185quater (verhoogde aftrek voor kosten inzake beveiliging), art. 201, lid 4 (verhoogde investeringsaftrek - inmiddels lid 2) en art. 205quater, § 6 WIB (verhoogde aftrek voor risicokapitaal).

werden gedefinieerd als “vennootschappen die op grond van de in artikel 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen bepaalde criteria als kleine vennootschappen worden aangemerkt” (zie bv. art. 205<sup>quater</sup>, § 6 WIB, aanslagjaar 2007), rees de vraag of ook de andere paragrafen van artikel 15 W.Venn. in acht moesten worden genomen, of dat uitsluitend rekening moest worden gehouden met de eerste paragraaf.

Het antwoord op deze vraag bleek in de praktijk voornamelijk van belang voor verbonden vennootschappen (in de zin van artikel 11 W.Venn.), aangezien de criteria uit artikel 15, § 1 W.Venn. op grond van artikel 15, § 5 W.Venn. voor verbonden vennootschappen op geconsolideerde basis moeten worden berekend<sup>(30)</sup>. Indien ook de andere paragrafen van artikel 15 W.Venn. van toepassing zijn, kan een verbonden vennootschap die op zichzelf een kleine vennootschap uitmaakt, fiscaal mogelijk niet als KMO worden beschouwd. In het omgekeerde geval kan een verbonden vennootschap die vennootschapsrechtelijk niet als kleine vennootschap kwalificeert, fiscaal mogelijk wel als KMO kwalificeren.

**11. Interpretatie van de wetgever botst met die van de rechtspraak en rechtsleer.** Volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 WIB<sup>(31)</sup>, antwoorden op parlementaire

vragen<sup>(32)</sup> en de administratie<sup>(33)</sup> moeten de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. worden getoetst aan de andere paragrafen van dit artikel, waardoor deze ook van toepassing zijn. De (meerderheid van de) rechtsleer spreekt zich echter uit tegen dergelijke interpretatie, aangezien de wettekst duidelijk zou zijn door uitsluitend naar de eerste paragraaf te verwijzen en hierdoor geen interpretatie behoeft<sup>(34)</sup>. Verwijzingen naar artikel 15, § 1 W.Venn. toch in lijn met de wil van de wetgever interpreteren, zou daarom conflicteren met vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie, waarin wordt gesteld dat de fiscale wet strikt moet worden uitgelegd en dat de parlementaire voorbereidingen van een wet of antwoorden op een parlementaire vraag niet kunnen worden aangevoerd tegen een duidelijke wettekst<sup>(35)</sup>.

Deze conflicterende interpretatie gaf in de praktijk aanleiding tot een aantal vonnissen en arresten. Hoewel de lagere rechtspraak zich aanvankelijk (enigszins) verdeeld toonde<sup>(36)</sup>, werd na twee kort opeenvolgende en gelijkluidende arresten van de hoven van beroep te Luik<sup>(37)</sup> en Antwerpen<sup>(38)</sup> stevast gesteld dat uit de uitsluitende verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn. volgt dat verbonden vennootschappen de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. niet op geconsolideerde basis moeten berekenen<sup>(39)</sup>. Het bleef echter wachten op een stellingname door het Hof van Cassatie, dat zich over deze problematiek voor het eerst uitsprak in een arrest van 25 oktober

30. C. CHEVALIER, “Moet men het begrip ‘kleine vennootschap’ beoordelen op geconsolideerde basis?” (noot onder Rb. Hasselt 4 maart 2011), *TFR* 2011, (600) 601; L. DE CONINCK, “De verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn. : geen ‘pars pro toto’” (noot onder Rb. Luik 17 februari 2010), *TFR* 2011, (266) 266. Hoewel dit niet helemaal correct is, zal doorheen deze bijdrage worden gesteld dat de drie criteria van art. 15, § 1 W.Venn. op geconsolideerde basis worden berekend. Voor het criterium personeelsbestand wordt evenwel het aantal werknemers opgeteld dat door elk van de betrokken verbonden vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerkgesteld.
31. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 7-8.
32. *Hand.* Kamer 2006-2007, CRABV 51 COM 1278, 17-18 (Vr. nrs. 15064, 15065 en 15066 (samengevoegd) L. GUSTIN); *Hand.* Kamer 2005-2006, CRABV 51 COM 505, 16-17 (Vr. nr. 10 C. DEVLIES) : “Het gewijzigde artikel 196 verwijst inderdaad naar de eerste paragraaf van artikel 15 van het Wetboek der vennootschappen, maar ook de paragrafen 2 tot 5 zijn van toepassing”.
33. Zie bv. Circ. nr. Ci.RH.421/574.945 dd. 9 oktober 2008, nr. 62, [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be).
34. Zie o.a. L. DE CONINCK, “De verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn. : geen ‘pars pro toto’” (noot onder Rb. Luik 17 februari 2010), *TFR* 2010, (266) 267; J. ENGELÉN, “Kan de administratie voor de toepassing van de aftrek voor risicokapitaal (aanslagjaren 2007 en 2008) voor verbonden vennootschappen de criteria om uit te maken of een vennootschap voldoet aan de kmo-definitie, op een geconsolideerde basis toepassen?” (noot onder Rb. Brugge 2 april 2012), *Fisc.Koer.* 2012, (521) 523; P. MEEUWSEN en P. VERSCHULDEN, “De notionele interestaftrek in vennootschappen die tot een groep behoren”, *Acc.Act.* 2009, afl. 12, (1) 2-3; R. MESSIAEN, “To be or not to be. Het Arbitragehof als dramaturg van het K.M.O.-toneel”, *AFT* 2004, afl. 12, (3) 15; P. SMEYERS, “Een duidelijke wet behoeft geen interpretatie” (noot onder Cass. 25 oktober 2013), *TFR* 2014, (433) 433.  
*Contra* : C. CHEVALIER, “Moet men het begrip ‘kleine vennootschap’ beoordelen op geconsolideerde basis?” (noot onder Rb. Hasselt 4 maart 2011), *TFR* 2011, (600) 602.
35. Cass. 11 december 1962, *Pas.* 1963, I, 455 (en de verwijzingen naar oudere rechtspraak in voetnoot 4); Cass. 22 december 1994, *Arr.Cass.* 1994, 1149; Cass. 10 november 1997, *Arr.Cass.* 1997, 1106. Merk op dat er nochtans ook rechtspraak van het Hof van Cassatie bestaat, waarin het doel en de strekking van de wet voorop staan, zelfs tegen de tekst van de wet in (S. VAN CROMBRUGGE, *De grondregels van het Belgisch fiscaal recht*, Kalmthout, Biblo, 2011, 24-26, nr. 11).
36. *Berekening op enkelvoudige basis* : Rb. Luik 17 februari 2010, *TFR* 2011, 264, noot L. DE CONINCK en *FJF* 2011/225; Rb. Bergen 27 april 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1254, 9 (weergave J. VAN DYCK); Rb. Brugge 18 mei 2011, *FJF* 2013/18; Rb. Brugge 2 april 2012, *FJF* 2013/107 en *Fisc.Koer.* 2012, 521 (weergave J. ENGELÉN).  
*Berekening op geconsolideerde basis* : Rb. Luik 23 november 2009, onuitg., aangehaald door K. JANSSENS in *Fisc.Act.* 2011, afl. 16, 1; Rb. Hasselt 4 maart 2011, *TFR* 2011, 599, noot C. CHEVALIER.
37. Luik 9 maart 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1295, 3 (weergave J. VAN DYCK).
38. Antwerpen 24 april 2012, *FJF* 2013/128.
39. Bergen 9 januari 2013, *Fiscoloog* 2013, afl. 1327, 7 (weergave J. VAN DYCK); Rb. Brugge 25 april 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 27, 15 (samenvatting); Rb. Antwerpen 16 mei 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1316, 12 (weergave C. BUYASSE); Rb. Leuven 5 oktober 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1313 (weergave C. BUYASSE).

2013<sup>(40)</sup>. Het Hof van Cassatie heeft in dit arrest geoordeeld dat de in artikel 15, § 5 W.Venn. vervatte verplichting tot berekening op geconsolideerde basis niet van toepassing is, omdat men anders de drie criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. een draagwijdte geeft die ze niet kunnen verkrijgen, louter op grond van de verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn.<sup>(41)</sup>. Het in dit tijdschrift gepubliceerde cassatiearrest van 19 juni 2014 vormt in dat opzicht een duidelijk sluitstuk, aangezien dit arrest nogmaals bevestigt dat *“[a]annemen dat, wat verbonden vennootschappen betreft, het aantal werknemers moet worden opgeteld en de criteria inzake omzet en balanstotaal op geconsolideerde basis moeten worden berekend om te bepalen of een vennootschap aan de criteria van artikel 15, § 1 Wetboek van Vennootschappen voldoet, [...] aan deze criteria een draagwijdte [geeft] die de uitsluitende verwijzing in het hier toepasselijke artikel 196, § 2 WIB92 naar de eerste paragraaf van dit artikel, hen niet toekent”*. Na de reeds ongelukkig geformuleerde verwijzing naar artikel 215, lid 2 WIB (*supra* voetnoot 18, *in fine*), bleek dus ook de verwijzing naar artikel 15, § 1, W.Venn. door (de meerderheid van) de rechtspraak en de rechtsleer niet in overeenstemming met de wil van de wetgever te worden geïnterpreteerd.

**12. Rechtmatige toepassing van *interpretatio legis cessat in claris* ?** De wettekst is o.i. evenwel niet zo duidelijk als sommige rechtspraak en rechtsleer laten uitschijnen. Indien de wetgever had verwezen naar ‘vennootschappen die voldoen aan de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn.’, kon o.i. inderdaad worden besloten dat deze criteria niet op geconsolideerde basis moeten worden berekend. De wetgever heeft de bepalingen echter van toepassing verklaard op vennootschappen die op grond van de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. als ‘kleine vennootschap’ worden aangemerkt. Hieruit kan worden afgeleid dat de vennootschap op grond van de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. gemeenrechtelijk als ‘kleine vennootschap’ moet kwalificeren, aangezien de ‘kleine vennootschap’ fiscaalrechtelijk niet bestaat. Hierdoor moet o.i. de invloed van andere (niet-fiscale) bepalingen op de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. worden geduld, waardoor ook de andere paragrafen van artikel 15 W.Venn. uitwerking vinden. De begrippen die

in artikel 15, § 1 W.Venn. worden gehanteerd kunnen overigens moeilijk in het ijlle worden begrepen, maar behoeven hun gemeenrechtelijke interpretatie<sup>(42)</sup>.

Merk op dat ook de Afdeling Wetgeving van de Raad van State deze mening was toegedaan, aangezien zij zich in haar advies bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 W.Venn. heeft afgevraagd of *“het controleren of een vennootschap aan die criteria voldoet de Administratie der Directe Belastingen niet zal nopen tot zeer complexe jaarlijkse verificaties, zoals blijkt uit de lezing van artikel 15, §§ 2 tot 5 van het Wetboek van vennootschappen”* (eigen onderlijning)<sup>(43)</sup>.

De stelling dat de wettekst duidelijk is, moet o.i. derhalve worden genuanceerd, waardoor het Hof van Cassatie meer aandacht had kunnen (of moeten) hebben voor het doel en de strekking van de wet, zoals die blijkt uit de parlementaire voorbereidingen<sup>(44)</sup>.

**13. Besluit : conflicterende interpretatie - noodzakelijke wetswijziging.** Ondanks bovenstaande nuance, lijkt het na twee gelijklopende cassatiearresten aannemelijk te stellen dat, wat eventueel nog hangende geschillen betreft, de belastingplichtige aan het langste eind zal trekken. Verbonden vennootschappen die vennootschapsrechtelijk geen kleine vennootschap uitmaken, kunnen hierdoor mogelijk wel kwalificeren als KMO *in fiscalibus*, indien zij op zichzelf beschouwd voor het laatst en voorlaatst afgesloten boekjaar niet meer dan één van de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. overschrijden en niet meer dan 100 personeelsleden tewerkstellen.

De wetgever heeft niet gewacht op de eerste arresten van het Hof van Cassatie om wetswijzigingen door te voeren. Toen uit de rechtspraak reeds vrij snel bleek dat het standpunt van de administratie meestal niet werd gevolgd, heeft hij met ingang van aanslagjaar 2010 het zekere voor het onzekere genomen en een verwijzing naar het ganse artikel 15 W.Venn. ingevoegd in de relevante bepalingen van het WIB. Hierdoor is de wettekst nu onmiskenbaar in overeenstemming met de wil van de wetgever.

40. Cass. 25 oktober 2013, *Pas.* 2013, 2051 en *TFR* 2014, 432, noot P. SMEYERS.

41. Voor een bespreking van dit arrest, zie P. SMEYERS, “Een duidelijke wet behoeft geen interpretatie” (noot onder Cass. 25 oktober 2013), *TFR* 2014, 433 en K. JANSSENS, “Cassatie hakt knoop door : artikel 15, § 1 W.Venn. verwijst naar het hele artikel 15”, *Fisc.Act.* 2013, afl. 40, 1.

42. Vgl. Rb. Hasselt 4 maart 2011, *TFR* 2011, 599, noot C. CHEVALIER : “De begrippen van § 1 van artikel 15 W.Venn. behoeven de vennootschapsrechtelijke interpretatie zoals bepaald in de navolgende paragrafen van artikel 15, ook ten behoeve van de fiscaliteit”.

43. Adv. RvS 37.054/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 12.

44. Merk overigens op dat de KMO-maatregelen belastingvrijstellingen of -verminderingen betreffen en hier volgens sommige auteurs een *in dubio pro fisco*-regel geldt.

### III. De KMO als vennootschap die op grond van artikel 15 W.Venn. als kleine vennootschap wordt aangemerkt

**14. Gehele gelijkschakeling van de ‘fiscale KMO’ met de ‘kleine vennootschap’.** Inmiddels maakt de wetgever (in fiscale zaken) consequent gebruik van een verwijzing naar het ganse artikel 15 W.Venn., waardoor de fiscale KMO is gelijkgeschakeld met de vennootschapsrechtelijke kleine vennootschap<sup>(45)</sup>. Wijzigingen aan artikel 15 W.Venn. zullen hierdoor onvermijdelijk fiscale repercussies hebben, aangezien deze wijzigingen doorwerken *in fiscalibus*<sup>(46)</sup>.

**15. De KMO in niet-fiscale wetten.** Het is evenwel merkwaardig dat de wetgever de manier waarop de meerderheid van de rechtspraak (en de rechtsleer) de verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn. heeft geïnterpreteerd, niet in het achterhoofd heeft gehouden bij de goedkeuring van bepaalde niet-fiscale wetgeving. In artikel 2, 4° van de wet van 21 december 2013 betreffende diverse bepalingen inzake de financiering van kleine en middelgrote ondernemingen wordt verwezen naar “*de onderneming [...] die op het ogenblik van de kredietaanvraag valt binnen de criteria vastgesteld in artikel 15, § 1 van het Wetboek van vennootschappen*”<sup>(47)</sup>. Deze wet dateert nochtans van na het cassatiearrest van 15 oktober 2013 (en verscheidene andere vonnissen en arresten, waarin de interpretatie van de wetgever niet werd gevolgd).

Gelet op bovenstaande discussie, lijkt het aannemelijk dat de hoven en rechtbanken bij eventuele geschillen dergelijke verwijzingen ook in niet-fiscale zaken in lijn met de cassatiearresten van 15 oktober

2013 en 19 juni 2014 interpreteren<sup>(48)</sup>. O.i. geldt deze interpretatie hier zelfs *a fortiori*, aangezien niet wordt vereist dat de vennootschap als ‘kleine vennootschap’ kwalificeert (*supra* nr. 12). Daarnaast zou de (in fiscale zaken) thans gangbare verwijzing naar het gehele artikel 15 W.Venn. hier tot een *a contrario*-argument kunnen leiden<sup>(49)</sup>. Het was nochtans ook hier de bedoeling van de wetgever om de andere paragrafen van artikel 15 W.Venn. mee in de kwalificatioefening te betrekken, opdat de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. voor verbonden vennootschappen op geconsolideerde basis zouden worden berekend<sup>(50)</sup>. De wetgever lijkt derhalve zijn les te hebben geleerd in fiscale zaken, maar die te zijn vergeten wat niet-fiscale wetgeving betreft. Dit alles kadert evenwel op ruimer niveau in het gebrek aan een uniforme KMO-definitie in ons nationaal recht (*infra* nr. 19).

### IV. Doorwerking van de vennootschappelijke kwalificatie als ‘kleine vennootschap’: aandachtspunten en toekomstperspectief

**16. Schending van het fiscale legaliteitsbeginsel?** Gelet op de fiscale doorwerking van wijzigingen aan de vennootschapsrechtelijke definitie van de kleine vennootschap, heeft de Afdeling Wetgeving van de Raad van State opgemerkt dat het toepassingsgebied van een fiscale bepaling op grond van artikel 15, § 6 W.Venn. kan worden gewijzigd door middel van een KB<sup>(51)</sup>. Bepaalde rechtsleer stelt zelfs resoluut dat de fiscale doorwerking van middels KB doorgevoerde wijzigingen strijdig is met het fiscale legaliteitsbeginsel, aangezien belastingen *c.q.* belastingvrijstellingen en -verminderingen ingevolge arti-

45. Naast de verwijzing naar art. 215, lid 2 WIB in art. 194<sup>quater</sup> en art. 218, § 2 WIB (*supra* voetnoot 26), werd ook voor volgende artikelen de verwijzing naar art. 15, § 1 W.Venn. vervangen door een verwijzing naar het ganse art. 15 W.Venn.: art. 185<sup>quater</sup> (verhoogde aftrek voor kosten inzake beveiliging), art. 196, § 2 (soepelere afschrijvingsmogelijkheden), art. 201, lid 4 (verhoogde investeringsaftrek - inmiddels lid 2) en art. 205<sup>quater</sup>, § 6 (de verhoogde aftrek voor risicokapitaal), zie art. 44-49 van de Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen (BS 31 december 2009 (tweede ed.), 82.825).

Naast deze bepalingen, bevatten nu ook volgende fiscale bepalingen een verwijzing naar art. 15 W.Venn.: art. 205/2, § 1 (verhoogde octrooiaftrek), art. 217, 3° (mogelijke vrijstelling van de meerwaardebelasting op aandelen), art. 219<sup>ter</sup>, § 7 (vrijstelling van de *fairness tax*), art. 269, § 2 (verlaagde roerende voorheffing voor dividenden uit KMO-aandelen), art. 275/3, § 1, lid 3, 2° (vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing voor *Young Innovative Companies*), art. 275/7, lid 4 (mogelijk verhoogde vrijstelling van een deel van storting van de bedrijfsvoorheffing) en art. 537 WIB (verschillende regeling m.b.t. de liquidatiebonus).

46. Vgl. *Vr. en Antw.* Kamer 2006-2007, 22 januari 2007, nr. 51/162, 31613 (Vr. 1539 L. VAN BIESEN). De Minister van Financiën heeft hier bevestigd dat wijzigingen aan de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. ook fiscaalrechtelijk doorwerken: “*Wanneer de fiscale bepalingen uitdrukkelijk verwijzen naar het begrip KMO in de zin van het Wetboek van vennootschappen, kunnen zij niet van dat Wetboek afwijken*”. Zie ook X., “KMO-definitie: vennootschapsrechtelijke wijzigingen werken door”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1074, 11-12.

47. BS 31 december 2013 (tweede ed.), 104.012.

48. Uiteraard geldt hier wel de *caveat* dat fiscale wetten in regel strikter worden geïnterpreteerd.

49. Toen de wetgever de verwijzing naar art. 15, § 1 W.Venn. wijzigde in een verwijzing naar art. 15 W.Venn., heeft bepaalde rechtspraak namelijk ook gebruikgemaakt van een *a contrario*-argument, zie bv. Rb. Luik 17 februari 2010, *TFR* 2011, (264) 265, noot L. DE CONINCK.

50. *Vr. en Antw.* Kamer 2013-2014, 16 december 2013, nr. 53/145, 474 (Vr. 678, L. DIERICK): “*Ook moet verduidelijkt worden dat de criteria van artikel 15, § 1 van het Wetboek Vennootschappen geïnterpreteerd dienen te worden overeenkomstig de overige bepalingen van artikel 15 van het Wetboek Vennootschappen*”; memorie van toelichting bij het wetsontwerp betreffende diverse bepalingen inzake de financiering voor kleine en middelgrote ondernemingen, *Parl.St.* Kamer 2013-2014, nr. 53K3088/001, 8-9; Y. VAN WASSENHOVE, “Kredietverlening aan KMO's. Nieuw wettelijk kader”, *NJW* 2014, (626) 629, nr. 10.

51. Adv. RvS 37.054/2 bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 12.



kel 170 en 172 Gw. enkel kunnen worden ingevoerd door een wet<sup>(52)</sup>. In de memorie van toelichting bij het wetsontwerp waarbij de Raad van State deze opmerking had opgeworpen, heeft de Regering hierover gesteld dat *“in voorkomend geval [...] rekening [zal] worden gehouden met de wijzigingen die krachtens artikel 15, § 6 Wetboek van vennootschappen aan de criteria kunnen worden aangebracht”*<sup>(53)</sup>. Enige tijd later heeft de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag gezegd dat (middels KB doorgevoerde) wijzigingen van de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. en de manier waarop ze worden berekend doorwerken in het fiscaal recht<sup>(54)</sup>.

Aangezien (i) de fiscale wetgever verschillende fiscale bepalingen van toepassing heeft verklaard op de kleine vennootschap in de zin van artikel 15 W.Venn. en (ii) de drempelwaarden of berekeningswijze van de criteria op grond waarvan wordt bepaald of een vennootschap een kleine vennootschap uitmaakt op grond van artikel 15, § 6 W.Venn. via een KB kunnen worden gewijzigd, kan het toepassingsgebied van verschillende fiscale bepalingen op indirecte wijze middels KB worden aangepast. De vraag naar de verenigbaarheid van dergelijke doorwerking met het fiscale legaliteitsbeginsel, moet o.i. worden beantwoord vanuit de *ratio legis* van het legaliteitsbeginsel.

Het (fiscale) legaliteitsbeginsel werd ingevoerd als waarborg tegen mogelijke misbruiken en willekeur van de uitvoerende macht<sup>(55)</sup>. *In casu* kan van misbruik of willekeur bezwaarlijk sprake zijn. Wijzigingen aan het toepassingsgebied van artikel 15 W.Venn. worden om jaarrekeningrechtelijke redenen doorgevoerd, niet om fiscale redenen. Dergelijke wijzigingen kunnen zelfs verplicht uit Euro-

pese richtlijnen voortvloeien. De bevoegdheid tot wijziging van (de drempelwaarden of berekeningswijze van) de criteria werd dan ook aan de Koning gedelegeerd om (i) het (op eenvoudiger wijze) mogelijk te maken wijzigingen aan de Europese richtlijnen om te zetten in het nationale recht en (ii) de evolutie van de levenskosten in rekening te brengen<sup>(56)</sup>, niet om het fiscale legaliteitsbeginsel te omzeilen. Het antwoord op deze vraag had anders geluid, indien het toepassingsgebied van een fiscale bepaling bewust werd geënt op dat van een gemeenrechtelijke bepaling, om vervolgens om fiscale redenen het toepassingsgebied van de gemeenrechtelijke bepaling te wijzigen. Dat is hier duidelijk niet het geval. De fiscale wetgever heeft er bewust voor gekozen om het toepassingsgebied van verschillende KMO-maatregelen te laten samenvallen met een gemeenrechtelijk begrip, waarop deze bepalingen onverminderd van toepassing blijven.

**17. Impact nieuwe Jaarrekeningrichtlijn.** Het Europees Parlement en de Raad hebben (op voorstel van de Europese Commissie) op 26 juni 2013 een nieuwe Jaarrekeningrichtlijn uitgevaardigd, die (grondige) wijzigingen aan artikel 15 W.Venn. met zich zal meebrengen<sup>(57)</sup>.

De voornaamste doelstelling van de nieuwe richtlijn is een verdere vereenvoudiging van de financiële rapporteringsverplichtingen, in het bijzonder voor KMO's<sup>(58)</sup>. Aangezien de fiscaalrechtelijke definitie van de KMO wordt geënt op de vennootschapsrechtelijke definitie van de 'kleine vennootschap', hebben toekomstige wijzigingen aan artikel 15 W.Venn. onvermijdelijk fiscale repercussies<sup>(59)</sup>. Hierbij kan in de eerste plaats worden gedacht aan de verhoging van de drempelwaarden van de criteria op grond waarvan wordt bepaald of de vennootschap een kleine ven-

- 
52. P. MEEUWSEN en P. VERSCHULDEN, “De notionele interestafrek in vennootschappen die tot een groep behoren”, *Acc.Act.* 2009, afl. 12 (1) 4. Deze auteurs zijn van mening dat onder de vroegere verwijzing naar art. 15, § 1 W.Venn. enkel rekening moest worden gehouden met de eerste paragraaf van artikel 15 W.Venn., waarbij zij (o.a.) als argument aanhalen dat *“een verwijzing naar het artikel 15 W.Venn. in totaliteit zou betekenen [...] dat artikel 205quater, § 6 WIB 1992 in strijd is met het legaliteitsbeginsel van artikel 170 van de Belgische Grondwet. Het legaliteitsbeginsel houdt immers in dat geen enkele belasting kan worden gevestigd dan middels wet. Het is echter zo dat artikel 15, § 6 W.Venn. bepaalt dat de Koning de voorwaarden van het artikel kan wijzigen. Indien het volledige artikel zou moeten doorwerken in fiscale zaken zou dit tot gevolg hebben dat de Koning, door de voorwaarden van § 1 te wijzigen, een aanpassing zou kunnen doorvoeren aan een fiscale wet, wat in strijd is met het legaliteitsbeginsel van de Grondwet”*. Dit is o.i. geen overtuigend argument in de discussie over de toepasselijkheid van de andere paragrafen van art. 15 W.Venn., aangezien de criteria die kunnen worden gewijzigd middels KB zijn neergelegd in de eerste paragraaf.
53. Memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot wijziging van artikel 196, § 2 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51K1197/001, 5.
54. *Vr. en Antw.* Kamer 2006-2007, nr. 51-162, 31.613 (Vr. 1539 L. VAN BIESEN).
55. B. PEETERS, “Het fiscaal legaliteitsbeginsel in de Belgische Grondwet : verstrakking of erosie ?” in B. PEETERS en J. VELAERS (eds.), *De Grondwet in grootboekperspectief. Liber amicorum discipulorumque Karel Rimanque*, Antwerpen - Oxford, Intersentia, (509) 512.
56. K. RENIERS, “Dient het vennootschapsrecht de kleine en middelgrote onderneming ?” in K. RENIERS en M. VANMEENEN (eds.), *Regelgeving op maat van KMO's*, Antwerpen - Cambridge, Intersentia, (55) 65, nr. 25.
57. Voor een bespreking van deze nieuwe richtlijn, zie H. BECKMAN, “The New EU-Directive on Annual and Consolidated Financial Statements and Related Management Reports”, *ECL* 2013, 199-212; C. DENDAUW, “Droit comptable européen : une réforme en trois étapes”, *C&FP* 2013, afl. 8, 2-53; E. JANSSENS en K. DEMEYERE, “Nieuwe EU-Jaarrekeningrichtlijn denkt eerst aan de kleintjes”, *Balans* 2013, afl. 702, 1-4.
58. Jaarrekeningrichtlijn, eerste en tweede overweging.
59. *Supra* nr. 14.

nootschap uitmaakt<sup>60</sup>), maar ook aan de mogelijke invoering van het 'verdragend effect' (waarin overigens reeds werd voorzien door de Vierde Richtlijn)<sup>61</sup>.

### **18. Geconsolideerde berekening niet langer verplicht voor alle verbonden vennootschappen.**

De voornaamste wijziging die zich echter opdringt, vloeit o.i. voort uit artikel 3(12) Jaarrekeningrichtlijn. Onder het huidige regime kan een verbonden vennootschap slechts een kleine vennootschap zijn, indien zij op geconsolideerde basis voldoet aan artikel 15, § 1 W.Venn. Op grond van artikel 3(12) Jaarrekeningrichtlijn kunnen lidstaten in de toekomst evenwel uitsluitend van moederondernemingen en/of van verbonden ondernemingen die zijn opgericht met als enig doel aan bepaalde verslaggevingsplichten voor grote(re) ondernemingen te ontsnappen, eisen dat zij de criteria op geconsolideerde basis berekenen<sup>62</sup>.

De huidige bewoording van artikel 15, § 5 W.Venn. lijkt dan ook onder druk te staan, waardoor de fiscale wetgever in de toekomst niet langer zonder meer naar artikel 15 W.Venn. kan verwijzen, opdat verbonden ondernemingen op geconsolideerde basis zouden moeten voldoen aan artikel 15, § 1 W.Venn. om de KMO-maatregelen te kunnen genieten. Aangezien de fiscale wetgever net wilde vermijden dat verbonden vennootschappen die behoren tot een groep waarvan de economische macht die van een KMO overschrijdt toch de KMO-maatregelen genieten, dreigt de toegangspoort tot het fiscale KMO-statuuat bij een ongewijzigde verwijzing opnieuw te worden opgezet voor fiscaal ongenode gasten, zoals ten tijde van de verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn.

Een ongewijzigde verwijzing naar de toekomstige versie van artikel 15 W.Venn. kan overigens aanleiding

geven tot de fiscale sanctionering van een jaarrekening-rechtelijke inbreuk. De wetgever kan namelijk bepalen dat een vennootschap die is opgericht met als enig doel aan bepaalde verslaggevingsplichten voor grote(re) ondernemingen te ontsnappen, haar criteria op geconsolideerde basis moet berekenen, waardoor zij fiscaal mogelijk niet langer als KMO wordt beschouwd, niettegenstaande het feit dat andere verbonden ondernemingen die op geconsolideerde basis evenmin voldoen aan de criteria van artikel 15 W.Venn. fiscaal wel als KMO kunnen worden beschouwd.

### **19. Mogelijkheden om de verplichting tot geconsolideerde berekening te behouden.**

Gelet op deze nakende wijziging van artikel 15 W.Venn., heeft de wetgever o.i. drie opties, indien hij vennootschappen die behoren tot een groep waarvan de economische macht die van een KMO overschrijdt, wil (blijven) uitsluiten van het toepassingsgebied van de fiscale KMO-maatregelen. Het is aan de wetgever om onderstaande mogelijkheden te onderzoeken en de naar zijn mening beleidsmatig meest opportune oplossing te kiezen.

#### **19.1. Invoering van een rechtsdomeinoverschrijdende KMO-definitie.**

De eerste (en meest verregaande) mogelijkheid is de invoering van een rechtsdomeinoverschrijdende KMO-definitie, die (naar het voorbeeld van de Aanbeveling van de Commissie) uiteenvalt in een definitie van een middelgrote onderneming, een kleine onderneming en een micro-onderneming. De invoering van een algemene KMO-definitie zou o.i. de coherentie van het KMO-beleid ten goede komen<sup>63</sup>, aangezien er momenteel geen uniforme KMO-definitie voorhanden is in ons nationaal recht en er verschillende definities terug te vinden zijn in o.a. het fiscaal recht<sup>64</sup>,

60. Wanneer we de drempelwaarden van de criteria inzake balans totaal en netto-omzet vergelijken, zien we dat de maximale drempelwaarden in art. 3(2) Jaarrekeningrichtlijn hoger liggen dan in artikel 15 W.Venn., namelijk 4.000.000 EUR in plaats van 3.650.000 EUR c.q. 8.000.000 EUR in plaats van 7.300.000 EUR, waarbij de lidstaten de mogelijkheid krijgen om deze te verhogen tot 6.000.000 EUR c.q. 12.000.000 EUR. De standaard maximale drempelwaarden liggen evenwel lager dan vóór de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn, aangezien in de Vierde Richtlijn de maximale drempelwaarden inzake balans totaal en netto-omzet door art. 1 van Richtlijn 2006/46/EG van het Europees Parlement en de Raad van 14 juni 2006 tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening van bepaalde vennootschapsvormen, 83/349/EEG van de Raad betreffende de geconsolideerde jaarrekening, 86/635/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van banken en andere financiële instellingen en 91/674/EEG van de Raad betreffende de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van verzekeringsondernemingen (*Pb.L.* 16 augustus 2006, afl. 224, 1) werden verhoogd tot 4.400.000 EUR c.q. 8.800.000 EUR.

61. Het 'verdragend effect' is ook in de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn behouden. Op België toegepast, houdt dit verdragend effect in dat een vennootschap haar kwalificatie als kleine vennootschap slechts verliest, indien de vennootschap twee opeenvolgende boekjaren meer dan één van de criteria van art. 15, § 1 W.Venn. overschrijdt (of het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt) en dat een grote vennootschap slechts klein wordt, indien zij twee opeenvolgende boekjaren niet meer dan één van deze criteria overschrijdt (en het jaargemiddelde van het personeelsbestand niet meer dan 100 bedraagt). Aangezien het huidige art. 15, § 1 W.Venn. precies het omgekeerde zegt, dringt een wijziging zich op, zie F. HELLEMANS, "Groot wordt men niet in één jaar. En klein ook niet", *TRV* 2013, (537) 538.

62. Zie ook K. JANSSENS, "Cassatie hakt knoop door: artikel 15, § 1 W.Venn. verwijst niet naar hele artikel 15", *Fisc.Act.* 2013, afl. 40, (1) 3; K. VAN TILBORG, "Jaarrekeningrichtlijn verplicht België 'fiscale' KMO-definitie te herzien", *Balans* 2014, afl. 721, (3) 4.

63. Vgl. Aanbeveling van de Commissie van 6 mei 2003, overweging 1.

64. De meeste bepalingen uit het WIB verwijzen inmiddels naar art. 15 W.Venn., maar voor de toepassing van artikel 215, lid 2 WIB (verlaagd progressief tarief van de vennootschapsbelasting) geldt nog steeds het belastbaar inkomen als onderscheidingscriterium (m.i.v. de uitsluitingsgronden van artikel 215, lid 3 WIB). In het kader van de Winwinlening (Decreet van 19 mei 2006 betreffende de Winwinlening, *BS* 30 juni 2006 (tweede ed.), 33.021) wordt een KMO gedefinieerd door verwijzing naar de Aanbeveling van de Commissie, net als voor de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing op grond van art. 275/8 WIB. Zie ook art. 56bis WBTW, art. 1 KB nr. 2 van 7 november 1969 met betrekking tot de vaststelling van forfaitaire grondslagen van aanslag voor de belasting over de toegevoegde waarde, art. 140bis, § 1 W.Reg. en art. 60/1 W.Succ.

het vennootschapsrecht<sup>(65)</sup> en het ruimer ondernemingsrecht<sup>(66)</sup>.

Deze verscheidenheid aan KMO-definities is o.i. (minstens gedeeltelijk) een uitvloeisel van het feit dat er ook op Europees niveau verschillende KMO-definities bestaan. Niettegenstaande het feit dat in de Aanbeveling van de Commissie duidelijke definities van de

middelgrote, kleine en micro-onderneming werden neergelegd en hierin werd gesteld dat in alle communautaire regelingen of programma's die soortgelijke termen bevatten naar de in deze aanbeveling vervatte definitie zou moeten worden verwezen, werd o.a. in de Jaarrekeningrichtlijn en de Prospectusrichtlijn voor een andere definitie gekozen. Een schematisch overzicht kan een en ander verduidelijken.

#### ***Aanbeveling van de Commissie***<sup>(67)</sup>

<b><u>Categorie</u></b>	<b><u>Personeelsbestand*</u></b>	<b><u>Jaaromzet</u></b>	<b><u>Balanstotaal</u></b>	<b><u>Zelfstandigheids-criterium</u></b>
KMO	< 250	50 miljoen	43 miljoen	x
Kleine onderneming	< 50	10 miljoen	10 miljoen	x
Micro-onderneming	< 10	2 miljoen	2 miljoen	x

#### ***Prospectusrichtlijn***<sup>(68)</sup>

<b><u>Categorie</u></b>	<b><u>Personeelsbestand</u></b>	<b><u>Jaaromzet</u></b>	<b><u>Balanstotaal</u></b>	<b><u>Zelfstandigheids-criterium</u></b>
KMO	< 250	50 miljoen	43 miljoen	x

#### ***Jaarrekeningrichtlijn***<sup>(69)</sup>

<b><u>Categorie</u></b>	<b><u>Personeelsbestand</u></b>	<b><u>Jaaromzet</u></b>	<b><u>Balanstotaal</u></b>	<b><u>Zelfstandigheids-criterium</u></b>
KMO	250	40 miljoen	20 miljoen	0
Kleine onderneming	50	8 miljoen (12 miljoen)	4 miljoen (6 miljoen)	0
Micro-onderneming	10	700.000	350.000	0

65. Vgl. art. 15 W.Venn., art. 526bis en artikel 526quater W.Venn. en art. 265, § 1 en artikel 409, § 1 W.Venn.

Art. 526bis en 526quater W.Venn. stellen bepaalde genoteerde NV's vrij van de verplichting om een afzonderlijk auditcomité c.q. remuneratiecomité op te richten binnen de raad van bestuur. De criteria en drempelwaarden van artikel 526bis W.Venn. werden gebaseerd op deze van de Prospectusrichtlijn (art. 41(1), lid 2 Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, *Pb.L.* 9 juni 2006, afl. 157, 87; memorie van toelichting bij het Wetsontwerp inzake oprichting van een auditcomité in de genoteerde vennootschappen en de financiële ondernemingen, *Parl.St.* Kamer 2008-09, 52K1471/001, 6-8), terwijl die van het later ingevoerde artikel 526quater W.Venn. na een advies van de Afdeling Wetgeving van de Raad van State werden gebaseerd op die van artikel 526bis W.Venn., en dus indirect op die van de Prospectusrichtlijn (Adv. RvS nr. 45.576 bij het wetsontwerp tot versterking van het deugdelijk bestuur bij de genoteerde vennootschappen en de autonome overheidsbedrijven en tot wijziging van de regeling inzake het beroepsverbod in de bank- en financiële sector, *Parl.St.* Kamer 2009-10, 52K2336/001, 72, nr. 25; memorie van toelichting bij het wetsontwerp tot versterking van het deugdelijk bestuur bij de genoteerde vennootschappen en de autonome overheidsbedrijven en tot wijziging van de regeling inzake het beroepsverbod in de bank- en financiële sector, *Parl.St.* Kamer 2009-10, 52K2336/001, 16).

Art. 265, § 1 en art. 409, § 1 W.Venn. voeren een uitzondering in op de bijzondere aansprakelijkheid van (gewezen of *de facto*) zaakvoerders c.q. bestuurders van een BVBA c.q. CVBA die door een kennelijk grove fout hebben bijgedragen tot een faillissement, wanneer bij dit faillissement de schulden de baten overtreffen, op voorwaarde dat de gefailleerde vennootschap over de drie boekjaren vóór het faillissement een gemiddelde omzet van minder dan 620.000 EUR (excl. BTW) heeft verwezenlijkt en het balanstotaal op het einde van het laatste boekjaar niet hoger was dan 370.000 EUR. Bij de invoering van deze bepaling wilde een commissielid weten waarop de regering zich had gesteund om deze bedragen (toen 25 miljoen BEF en 15 miljoen BEF) vast te stellen. De bevoegde Minister antwoordde hierop dat *“de voorgestelde bedragen gekozen zijn in overleg met zijn collega's en verschillende commissieleden”*, met de bedoeling een groot aantal kleine ondernemingen niet onder het toepassingsgebied van de bepaling te laten vallen (*Parl.St.* Senaat 1977-78, nr. 415/2, 153-154).

In de Aanbeveling van de Commissie is het criterium inzake personeelsbestand van primordiaal belang : terwijl het criterium inzake jaaromzet of balanstotaal mag worden overschreden, mag het criterium van het aantal werkzame personen in geen geval worden overschreden<sup>(70)</sup>. Naast drie kwantitatieve criteria, geldt ook een kwalitatief criterium, namelijk een 'zelfstandigheidscriterium'. Dit criterium houdt in dat, indien de onderneming deel uitmaakt van een ondernemingsgroep, de kwantitatieve criteria op geconsolideerde basis moeten worden berekend<sup>(71)</sup>. Dit zelfstandigheidscriterium wordt gehanteerd om de KMO-definitie beter te laten aansluiten op de economische realiteit, aangezien ondernemingen die behoren tot een groep waarvan de economische macht die van een KMO overschrijdt, hierdoor worden uitgesloten<sup>(72)</sup>.

In tegenstelling tot de Aanbeveling van de Commissie, voorziet de Prospectusrichtlijn in een KMO-definitie waarin geen onderscheid wordt gemaakt tussen de middelgrote, de kleine en de micro-onderneming. Hoewel de drempelwaarden van de criteria inzake personeelsbestand, jaaromzet en balanstotaal op dezelfde hoogte liggen als in de Aanbeveling van de Commissie, is het criterium inzake personeelsbestand hier niet determinerend. De drie criteria staan hiërarchisch op hetzelfde niveau : elk van de drie criteria mag worden overschreden, op voorwaarde dat aan de andere twee criteria is voldaan.

De Jaarrekeningrichtlijn gebruikt eveneens de criteria inzake personeelsbestand, jaaromzet en balanstotaal om middelgrote, kleine en micro-ondernemingen te definiëren<sup>(73)</sup>, maar plaatst deze (net als de Prospectusrichtlijn) hiërarchisch op hetzelfde niveau. Daarnaast gelden hier andere drempelwaarden voor de drie criteria en is er in beginsel geen zelfstandigheidscriterium, al kunnen lidstaten dit facultatief opleggen aan moederondernemingen en verbonden ondernemingen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken<sup>(74)</sup>.

Aangezien er op Europees niveau verschillende KMO-definities bestaan, is het niet verwonderlijk dat ook op nationaal niveau verschillende definities voorhanden zijn, op grond waarvan ondernemingen met beperkte omvang worden vrijgesteld van bepaalde verplichtingen of bepaalde gunstmaatregelen kunnen genieten. Het is o.i. wenselijk te onderzoeken of het mogelijk (en opportuun) is een uniforme KMO-definitie in te voeren. De wetgever kiest hier best voor een definitie door middel van de gecombineerde toepassing van de criteria inzake personeelsbestand, jaaromzet en balanstotaal. Deze criteria worden niet alleen beschouwd als objectieve indicaties voor de omvang van een onderneming<sup>(75)</sup>, de Raad van State heeft daarenboven in het verleden reeds expliciet gesteld dat de wetgever best op deze criteria steunt om KMO's te definiëren (*supra* nr. 6)<sup>(76)</sup>. De wetgever kan hier (binnen bepaalde grenzen) zelf bepalen (i) welke drempelwaarden niet mogen worden overschreden, opdat een onderneming een micro-onderneming, kleine of middelgrote onderneming zou uitmaken, (ii) of een verplichting tot berekening op geconsolideerde basis bestaat voor verbonden ondernemingen (*i.e.* invoering van een algemeen zelfstandigheidscriterium) en (iii) of aan het criterium van het personeelsbestand meer gewicht wordt gegeven dan aan de twee andere kwantitatieve criteria (hetzij door te bepalen dat dit criterium niet mag worden overschreden, hetzij door een maximaal toegelaten overschrijding te bepalen, zoals momenteel het geval is voor artikel 15 W.Venn.).

Hoewel een uniforme KMO-definitie de coherentie van het KMO-beleid ten goede zou komen, moet de wetgever uiteraard rekening houden met wettelijke, beleidsmatige en praktische beperkingen. Er kunnen materies zijn, waarin de uniforme KMO-definitie onverenigbaar is met Europeesrechtelijke voorschriften ter zake<sup>(77)</sup>. Daarnaast kan een verwijzing naar de algemene definitie bij de invoering van een bepaalde

66. Zie bv. art. 2, 1° Programmawet 10 februari 1998 tot bevordering van het zelfstandig ondernemerschap, BS 21 februari 1998, 4.889.

67. Art. 2 Bijlage Aanbeveling van de Commissie.

68. Art. 2(1) f) Prospectusrichtlijn.

69. Art. 3 Jaarrekeningrichtlijn.

70. Aanbeveling van de Commissie, vierde overweging.

71. Art. 3 en 6 Bijlage Aanbeveling van de Commissie.

72. Aanbeveling van de Commissie, negende overweging.

73. In de Jaarrekeningrichtlijn worden daarnaast ook kleine, middelgrote en grote groepen van ondernemingen gedefinieerd, maar die blijven hier in het licht van deze discussie buiten beschouwing (art. 3(5)-(7) Jaarrekeningrichtlijn).

74. Artikel 3(12) Jaarrekeningrichtlijn.

75. Zie bv. Aanbeveling van de Commissie, overweging 4; Jaarrekeningrichtlijn, overweging 12.

76. Het Grondwettelijk Hof heeft (voor zover ons bekend) overigens nog nooit gesteld dat dit geen pertinente criteria uitmaken om de omvang van een onderneming te bepalen.

77. De maximale drempelwaarden van de criteria inzake balanstotaal en jaaromzet liggen in de Jaarrekeningrichtlijn beduidend lager dan in de Aanbeveling van de Commissie. Indien de wetgever de maximale drempelwaarden uit de Aanbeveling van de Commissie omzet in de nationale KMO-definitie, zal hij jaarrekeningrechtelijk niet kunnen volstaan met een verwijzing naar de rechtsdomeinoverschrijdende definitie, waardoor een afzonderlijke jaarrekeningrechtelijke definitie moet worden behouden. Dit geldt ook voor het zelfstandigheidscriterium : jaarrekeningrechtelijk kan dit enkel worden opgelegd aan moederondernemingen en verbonden ondernemingen die zijn opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken.

gunstmaatregel beleidsmatig niet opportuun of onwenselijk lijken, omdat hierdoor bepaalde vennootschappen (niet) in aanmerking komen voor een bepaalde maatregel. Zelfs na de invoering van een algemene KMO-definitie zal de wetgever in bovenstaande scenario's derhalve in afwijkende *ad hoc*-definities moeten voorzien. De wetgever moet dus zorgvuldig afwegen of het de moeite loont een uniforme definitie in te voeren.

Indien ooit een uniforme en rechtsdomeinoverschrijdende definitie wordt ingevoerd, moet de fiscale wetgever goed onderzoeken (i) hoeveel ondernemingen als middelgrote onderneming, kleine onderneming en micro-onderneming kwalificeren en (ii) of een afzonderlijke jaarrekeningrechtelijke definiëring behouden blijft, waarnaar hij eventueel kan (blijven) verwijzen (zie *infra* 19.2). In voorkomend geval moeten de verwijzingen in de bepalingen van het WIB vervolgens weloverwogen worden aangepast.

**19.2. Aanpassing van de verwijzing naar artikel 15 W.Venn.** Indien de fiscale wetgever de verplichting tot berekening op geconsolideerde basis wil behouden voor verbonden vennootschappen, kan hij ook nagaan op welke wijze artikel 15 W.Venn. wordt aangepast en vervolgens aftoetsen in hoeverre de verwijzingen in het WIB moeten worden bijgeschaafd.

a) Wanneer uitsluitend moedervennootschappen en verbonden ondernemingen die zijn opgericht met als enig doel aan bepaalde verslaggevingsplichten te ontsnappen worden verplicht om de criteria van artikel 15, § 1 W.Venn. op geconsolideerde basis te berekenen, kunnen de fiscale gunstmaatregelen van toepassing worden verklaard op *“de vennootschappen die op grond van de in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen bepaalde criteria als kleine vennootschap worden aangemerkt, met dien verstande dat voor verbonden vennootschappen in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen (i) de criteria inzake omzet en balanstotaal op geconsolideerde basis worden berekend en (ii) voor het criterium inzake personeelsbestand het aantal werknemers wordt opgeteld dat door elk van de betrokken vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerk-*

*gesteld”*. Dit komt in essentie neer op de integratie van het huidige artikel 15, § 5 W.Venn. in de fiscale verwijzingen naar artikel 15 W.Venn.

b) Indien enkel de aanhef van artikel 15, § 5 W.Venn. wordt gewijzigd, waardoor de paragraaf voortaan van toepassing is op moedervennootschappen en verbonden ondernemingen die zijn opgericht met als enig doel om aan bepaalde verslaggevingsplichten voor grote ondernemingen te ontsnappen in plaats van op alle verbonden vennootschappen<sup>(78)</sup>, kan een kortere toevoeging aan de verwijzingen in het WIB volstaan. In voorkomend geval kunnen de fiscale gunstmaatregelen van toepassing worden verklaard op *“de vennootschappen die op grond van de in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen bepaalde criteria als kleine vennootschap worden aangemerkt, met dien verstande dat de verplichting die is neergelegd in artikel 15, § 5 W.Venn. voor elke verbonden vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen geldt”*.

c) Het zou o.i. evenwel eenvoudiger zijn om alle verwijzingen naar artikel 15 W.Venn. in het WIB te vervangen door het gebruik van de term ‘KMO’ en deze term te definiëren in artikel 2 WIB. Dergelijke definitie zou er als volgt kunnen uitzien :

Artikel 2, § 1, 5° g) KMO : *“een vennootschap die op grond van de in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen bepaalde criteria als kleine vennootschap wordt aangemerkt, met dien verstande dat de verplichting die is neergelegd in artikel 15, § 5 W.Venn. voor elke verbonden vennootschap in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen geldt”*<sup>(79)</sup>.

Hierdoor zou artikel 218, § 2 WIB bijvoorbeeld als volgt kunnen luiden : *“Een KMO is geen vermeerdering verschuldigd op de belasting die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf haar oprichting”*.

Deze werkwijze biedt als voordeel dat bij eventuele toekomstige wijzigingen aan het toepassingsgebied van de fiscale KMO-maatregelen slechts één artikel moet worden aangepast. Aangezien alle bepalingen uit het WIB waarin een verwijzing naar artikel 15

78. Bv. *“Als de vennootschap met één of meer vennootschappen verbonden is in de zin van artikel 11 en zij is opgericht met als enig doel de verslaggeving van bepaalde informatie te ontwijken of indien de vennootschap een moedervennootschap in de zin van artikel 6 uitmaakt, worden [...]”*.

79. Indien artikel 15, § 5 W.Venn. zo ingrijpend wordt gewijzigd dat dergelijke definiëring niet mogelijk is, kan voor een definiëring in lijn met wat is voorgesteld in 19.2 a) worden gekozen.

W.Venn. werd opgenomen toch moeten worden aangepast, gelet op de nakende wijziging van artikel 15 W.Venn., lijkt dit het uitgelezen tijdstip om dergelijke wijziging door te voeren.

De wetgever moet hier voor elk van de drie onderzochte mogelijkheden voortdurend monitoren welke wijzigingen er (onder Europeesrechtelijke impuls) in de toekomst (moeten) worden doorgevoerd aan artikel 15 W.Venn., om vervolgens de verwijzingen (of de KMO-definitie) in het WIB aan te passen. Daarnaast moet hij nagaan of het vertragend effect correct wordt ingevoerd (*supra* voetnoot 61). Indien dit niet (meteen) het geval is, kan hij in de fiscale implementatie hiervan voorzien, opdat een vennootschap niet jaarlijks van fiscaal statuut zou kunnen veranderen.

**19.3. Invoering van een autonome fiscale KMO-definitie.** De derde mogelijkheid is de invoering van een autonome fiscale KMO-definitie in artikel 2 van het WIB, waarbij (in tegenstelling tot bij 19.2 c) niet langer wordt verwezen naar artikel 15 W.Venn. Het grote voordeel hiervan is dat wijzigingen van artikel 15 W.Venn. die voortvloeien uit de Europeesrechtelijke impuls om ondernemingen met beperkte omvang te onderwerpen aan soepelere financiële rapporteringsregimes, niet langer *ipso facto* een fiscale impact hebben.

De fiscale wetgever kan hier uiteraard gebruikmaken van dezelfde criteria als artikel 15 W.Venn., waarbij hij naar eigen goeddunken drempelwaarden kan bepalen voor deze criteria. Daarenboven kan in de definitie worden opgenomen dat de criteria voor verbonden vennootschappen op geconsolideerde basis worden berekend, zoals onder het huidige artikel 15 W.Venn. het geval is. Het criterium inzake personeelsbestand kan (naar het voorbeeld van de Aanbeveling van de Commissie) van primordiaal belang worden gemaakt, door hiervan een niet-overschrijdbaar criterium te maken of in een maximaal toegelaten overschrijding te voorzien (zie ook *supra* nr. 19.1).

Indien de wetgever zou opteren voor een definiëring die min of meer overeenstemt met de jaarrekeningrechtelijke definitie van de kleine vennootschap, komt dit in essentie neer op een verweving van het huidige artikel 15, §§ 1 en 5 W.Venn. in de fiscale KMO-definitie. Dergelijke fiscale definitie zou er als volgt kunnen uitzien :

Artikel 2, § 1, 5° g) KMO : *“Een vennootschap die voor het laatst afgesloten boekjaar op balansdatum niet meer dan één der volgende criteria overschrijdt :*  
- *jaargemiddelde van het personeelsbestand : 50;*  
- *jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde; 8.000.000 euro;*  
- *balanstotaal : 4.000.000 euro;*  
*tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt*<sup>(80)</sup>.

*Een vennootschap verliest eerst de hoedanigheid van KMO, indien zij gedurende twee opeenvolgende boekjaren niet meer beantwoordt aan het eerste lid. Een vennootschap verkrijgt eerst de hoedanigheid van KMO, indien zij gedurende twee opeenvolgende boekjaren beantwoordt aan het eerste lid*<sup>(81)</sup>.

*In afwijking van het tweede lid kan een vennootschap die met haar bedrijf start meteen de hoedanigheid van KMO verkrijgen. Voor de toepassing van de criteria van het eerste lid, worden voor deze vennootschap de cijfers bij oprichting te goeder trouw ingeschat. Indien zij het eerste boekjaar na oprichting meer dan één van de drie criteria uit het eerste lid overschrijdt, verliest zij meteen de hoedanigheid van KMO*<sup>(82)</sup>.

*Indien de vennootschap met één of meer andere vennootschappen is verbonden in de zin van artikel 11 van het Wetboek van vennootschappen, worden de criteria inzake omzet en balanstotaal uit het eerste lid berekend op geconsolideerde basis. Wat het criterium personeelsbestand betreft, wordt het aantal werknemers opgeteld dat door elk van de betrokken vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerkgesteld”.*

80. In dit voorbeeld werden de maximale standaarddrempelwaarden voor de ‘kleine onderneming’ uit de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn gehanteerd. Dit heeft als voordeel dat de huidige band tussen de kleine vennootschap en de fiscale KMO niet geheel wordt doorbroken, waarbij evenwel de verplichting tot geconsolideerde berekening fiscaal verplicht blijft voor alle verbonden vennootschappen. In dit voorbeeld is een maximale overschrijding van het criterium inzake personeelsbestand opgelegd. De wetgever is uiteraard vrij dit voorbeeld te volgen, of dit te verstrengen of versoepelen.

81. Door middel van dit tweede lid wordt het ‘vertragend effect’ *in fiscalibus* ingevoerd. Het is uiteraard aan de wetgever om te oordelen of de invoering hiervan opportuun is.

82. In lijn met het huidige art. 15, § 2 W.Venn. (dat momenteel doorwerkt *in fiscalibus*) moet in een duidelijke regel voor startende vennootschappen worden voorzien.

Door de invoering van een autonome fiscale KMO-definitie, zou artikel 218, § 2 WIB ook hier als volgt kunnen luiden : “*Een KMO is geen vermeerdering verschuldigd op de belasting die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf haar oprichting*”.

Hoewel de huidige gelijkschakeling van fiscale KMO met de ‘kleine vennootschap’ door de invoering van een autonome fiscale KMO-definitie wordt doorbroken, is een (minstens) gedeeltelijke doorbraak hiervan sowieso onafwendbaar, gelet op de nakende wijziging van artikel 15 W.Venn. Daarenboven wordt op deze manier vermeden dat jaarrekeningrechtelijke wijzigingen *ipso facto* fiscale repercussies hebben (*supra* nr. 14) en dat het toepassingsgebied van een fiscale bepaling op indirecte wijze kan worden gewijzigd door een KB (*supra* nr. 16).

## Besluit

**20.** De fiscale wetgever heeft sinds de hervorming van de vennootschapsbelasting geworsteld met de zoektocht naar een goede ‘KMO’-definitie<sup>(83)</sup>, al beperkt dit probleem zich niet uitsluitend tot het fiscale contentieux en kan dit worden gekaderd in het ruimere gebrek aan een uniforme omschrijving van de ‘KMO’ (*supra* nrs. 15 en 19).

Na twee minder succesvolle pogingen tot definiëring door middel van een verwijzing naar een andere bepaling (*supra* nrs. 4-8 en 9-13), leek de wetgever door de verwijzing naar de ‘kleine vennootschap’ in de zin van artikel 15 W.Venn. een definitie te hebben gevonden die volledig in overeenstemming was met zijn wil en die was gebaseerd op pertinente, niet-discriminatoire onderscheidingscriteria (*supra* nr. 14).

Ingevolge de nieuwe Jaarrekeningrichtlijn moet de wetgever evenwel (opnieuw) op zoek naar een goede fiscale KMO-definitie, indien hij verbonden vennootschappen die behoren tot een groep waarvan de economische macht die van een KMO overschrijdt, wil blijven uitsluiten van het toepassingsgebied van de fiscale gunstmaatregelen voor KMO’s (*supra* nrs. 17-18). De wetgever kan hier kiezen voor een definiëring door middel van een (gewijzigde) verwijzing naar artikel 15 W.Venn., of voor de invoering van een autonome fiscale KMO-definitie. Hij kan deze gelegenheid echter aangrijpen als een uitgelezen kans om (te onderzoeken of het mogelijk en

opportuun is) het KMO-begrip op rechtsdomeinoverschrijdende wijze te definiëren (*supra* nr. 19).

Dit betreft uiteraard geen louter theoretische discussie. Het belang van een weloverwogen (fiscale) KMO-definitie kan o.i. moeilijk worden overschat, zeker in het licht van de nieuwe (fiscale en niet-fiscale) KMO-maatregelen die de regering Michel I in het vooruitzicht heeft gesteld<sup>(84)</sup>. Het is dan ook aan de wetgever om hieraan voldoende aandacht te schenken.

83. L. DE CONINCK, “De verwijzing naar artikel 15 § 1 W.Venn. : geen ‘*pars pro toto*’” (noot onder Rb. Luik 17 februari 2010), *TFR* 2011, (266) 266.

84. [http://premier.fgov.be/sites/default/files/articles/Accord\\_de\\_Gouvernement\\_-\\_Regeerakkoord.pdf](http://premier.fgov.be/sites/default/files/articles/Accord_de_Gouvernement_-_Regeerakkoord.pdf) (zie vnl. p. 9, 18-25, 82 en 87-88). Ook in dit Regeerakkoord wordt niet gedefinieerd welke ondernemingen een KMO uitmaken.